

Audience publique du 11 juillet 2005

Recours formé par la société anonyme ..., Luxembourg,
contre une décision du bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI
en matière d'impôts sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

I. Vu la requête inscrite sous le numéro 18793 du rôle et déposée le 29 octobre 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L- ... , inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 6395, représentée par son comité de direction, tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que d'un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, tous les deux émis en date du 13 novembre 2003 au titre de l'année d'imposition 1998;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 31 janvier 2005 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 février 2005 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ... ;

II. Vu la requête inscrite sous le numéro 19298 du rôle et déposée le 11 février 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt commercial communal émis en date du 13 novembre 2003 au titre de l'année d'imposition 1998;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2005 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 mai 2005 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ... ;

I. + II. Vu les pièces versées au dossier et notamment les décisions entreprises ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 juin 2005.

Le bureau d'imposition Luxembourg sociétés VI émit le 13 novembre 2003 à l'attention de la société anonyme ...S. A. ..., désignée ci-après par « ... », trois bulletins distincts au titre de l'année d'imposition 1998, à savoir un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « IRC »), un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, ainsi qu'un bulletin de l'impôt commercial communal (ci-après « ICC »).

La ... formula une réclamation contre ce bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que contre le bulletin de l'impôt commercial communal par lettre du 13 janvier 2004. A travers cette réclamation elle contesta le montant dû au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1998, concernant plus précisément le calcul du crédit d'impôt espagnol déductible de l'impôt sur le revenu des collectivités.

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur de l'Administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », la ... fit introduire le 29 octobre 2004 un recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, tandis qu'en date du 11 février 2005 elle fit encore introduire un recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt commercial communal.

Quant à la jonction

Les deux recours déférés au tribunal ont tous pour objet des bulletins certes distincts mais interdépendants et émis par le même bureau d'imposition à l'égard du même contribuable, se basant tous sur la même application en fait et en droit de la convention contre les doubles impositions conclue le 3 juin 1986 entre le Luxembourg et l'Espagne, ci-après désignée par « *la convention* », application critiquée dans les deux recours en les mêmes termes par la demanderesse, de sorte que les recours, ayant un fondement commun, sont à joindre afin d'y statuer par un seul jugement.

Quant à la recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Aux termes du prédit article 8 paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Les recours en réformation sont à cet égard recevables.

Dans le cadre de ces deux recours, la ... sollicite la réformation des bulletins d'imposition déferés, notamment dans la mesure où l'administration des Contributions directes n'aurait pas pris en compte l'impôt commercial communal pour le calcul de la limite d'imputation concernant le calcul du montant maximum d'impôts espagnols imputables.

Force est de constater que si la réclamation adressée par la ... en date du 13 janvier 2004 au directeur reproche une mauvaise application de la prédite convention et sollicite la rectification en conséquence du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que celui de l'impôt commercial communal, elle n'a en revanche pas réclamé contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal.

Un recours dirigé contre un bulletin dressé par le bureau d'imposition est irrecevable *omisso medio* si ledit bulletin et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur (Trib. adm., 6 août 1997, Pas. adm. 2004, V° Impôts, n° 399, p. 454, et les références y citées).

Il en résulte qu'à défaut pour la ... d'avoir réclamé contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 1998, son recours contentieux enrôlé sous le numéro 18793 portant sur ce point particulier est irrecevable *omisso medio* dans la mesure où la ... n'a pas saisi préalablement le directeur d'une réclamation dirigée contre le bulletin d'assiette précité.

La partie publique estime encore qu'une question d'intérêt se poserait en ce qui concerne ce même recours portant sur le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités. Elle fait plaider à ce sujet que le recours en question, enrôlé sous le numéro 18793, reviendrait à demander au tribunal « *de dire que le bénéfice a été imputé d'un impôt commercial trop élevé et que la cote d'impôt sur le revenu est donc à augmenter* ».

C'est cependant à bon droit que la demanderesse ... résiste à ce moyen en affirmant conserver néanmoins un intérêt à agir, même à supposer que la réformation sollicitée aboutisse à une cote d'impôt supérieure, étant donné que le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités tel que déferé est susceptible de lui causer grief lorsque les éléments de fait et de droit retenus comme bases de la décision s'imposeront à l'occasion d'autres impositions, de sorte que la fixation actuelle d'une cote d'impôt trop basse est de nature à lui causer un désavantage supérieur à l'économie d'impôt réalisée dans le cadre

du même impôt pour des exercices ultérieurs ou dans le cadre d'autres impôts (voir en ce sens Trib. adm. 9 mars 1998, n° 10117, Pas. adm. 2004, V° Impôts, n° 355, p.446).

Quant au recours introduit sous le numéro 19298 dans les formes et délai de la loi, non autrement critiqué par la partie publique, il est recevable.

Quant au fond

La ... reproche à l'administration des Contributions directes d'avoir fait une application erronée des stipulations de la convention, en lui refusant d'imputer l'impôt espagnol sur l'impôt commercial communal luxembourgeois redû par elle.

Elle fait valoir, à l'appui de ses deux recours, que l'article 24 de la convention s'appliquerait, à défaut de précision ou de distinction contenue dans le texte, tant à l'impôt sur le revenu, et plus particulièrement en l'espèce l'impôt sur le revenu des collectivités, qu'à l'impôt commercial communal, pour le calcul de la limite d'imputation et pour l'imputation elle-même.

Elle soutient qu'il ne serait en effet pas contestable que l'impôt commercial communal est un impôt que le Luxembourg perçoit sur les revenus étrangers et elle renvoie par ailleurs à l'article 2 de la convention qui précise que le terme « *impôt luxembourgeois* » vise tant l'IRC que l'ICC.

Aussi, elle estime que le libellé explicite de l'article 24 paragraphe 1 sous-paragraphe b) de la convention ne permettrait en aucun endroit de faire la moindre distinction selon que l'impôt luxembourgeois est un impôt commercial communal sur le revenu ou un impôt sur le revenu : ce n'est qu'en permettant l'imputation de l'impôt étranger sur le revenu à la fois sur l'impôt sur le revenu des collectivités et sur l'impôt commercial communal qu'il serait possible d'imputer la totalité de l'impôt étranger.

Le délégué du Gouvernement résiste au moyen de la ..., tiré de ce que l'impôt commercial communal sur les bénéfices serait inclus par l'article 24 paragraphe 1 sous-paragraphe b) de la convention en relevant que cet argument de texte négligerait que l'impôt commercial communal n'est pas perçu par le Luxembourg sur ses résidents, mais au Luxembourg par les communes de situation d'un établissement stable. A l'audience publique du 22 juin 2005, le délégué du Gouvernement a encore insisté sur le fait que le terme « *le Luxembourg* » figurant à l'article 24 b) de la convention ne viserait que l'Etat du Grand-Duché, à l'exclusion des communes.

Au fond, en ce qui concerne la question relative au champ d'application de la convention, et de son article 24, paragraphe 1 sous-paragraphe b) en particulier, celui-ci dispose que « *lorsqu'un résident du Luxembourg reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10, 11 et 12 sont imposables en Espagne, le Luxembourg accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé en Espagne* ».

Par ailleurs, l'article 2 de la convention précise que :

« 1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

a) en ce qui concerne le Luxembourg:

- (1) l'impôt sur le revenu des personnes physiques;*
- (2) l'impôt sur le revenu des collectivités;*
- (3) l'impôt spécial sur les tantièmes;*
- (4) l'impôt sur la fortune;*
- (5) l'impôt commercial communal d'après les bénéfice et capital d'exploitation;*
- (6) l'impôt communal sur le total des salaires*
(ci-dessous dénommés «impôt luxembourgeois»);

(...)

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiquent les modifications essentielles apportées à leurs législations fiscales respectives. »

Si l'impôt commercial communal ne porte plus depuis la loi du 24 décembre 1996 portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, sur le capital d'exploitation, et ce à partir de l'année d'imposition 1997, il porte en revanche sur le revenu, de sorte qu'il est à qualifier d'impôt sur le revenu, qualification que les parties s'accordent d'ailleurs à lui attribuer.

Aussi, si l'impôt commercial communal ne correspond plus formellement à celui indiqué au paragraphe 3), numéro 5) de l'article 2 de la convention, il constitue néanmoins toujours un impôt sur le bénéfice et tombe par ailleurs, en vertu du paragraphe 4) de cette même convention, toujours dans son champ d'application, en tant qu'impôt sur le revenu « *de nature analogue* » établi après la date de la signature de la convention.

Il est encore constant en cause qu'aux termes de l'article 2, paragraphe 1^{er} de la convention, celle-ci s'applique aux « *impôts sur le revenu (...) perçus pour le compte d'un*

Etat contractant, (...) ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception », cette disposition devant être confrontée à la nature de l'impôt commercial communal, consistant en un impôt sur le revenu prélevé par l'administration des contributions au profit, dont le produit est mis à disposition des communes.

Il est irrelevant au vu du libellé de l'article 2 que l'impôt commercial communal soit prélevé directement ou non par les communes, l'article 2 prenant soin de souligner que le système de perception est à cet égard indifférent.

Quant à l'argument de la partie étatique relative au fait que le texte de la convention ne viserait que l'Etat luxembourgeois, au sens du pouvoir central, à l'exclusion des communes, il y a lieu de rappeler qu'il n'appartient pas aux juridictions administratives d'interpréter une disposition légale au-delà des termes y employés (voir Cour adm. 1^{er} avril 2004, n° 17089C, non encore publié). Or force est de constater que le texte de la convention ne limite pas la notion de « *Luxembourg* » au seul pouvoir central, mais au contraire, définit en son article 3, paragraphe 1), littéra b), cette notion comme correspondant géographiquement à l'ensemble du territoire du Grand-Duché de Luxembourg.

Force est encore de constater que l'article 2 paragraphe 1^{er} précité précise que la convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un Etat contractant, ou de ses collectivités locales, ce qui, en ce qui concerne le Luxembourg, ne saurait viser que les communes, à défaut d'autres collectivités locales.

Enfin, il y a encore lieu de relever que l'Etat, au sens du droit public et du droit constitutionnel, englobe les collectivités locales, qui ne constituent à la fois qu'une émanation et subdivision de l'Etat souverain, de sorte que la distinction opérée par la partie publique ne saurait être retenue par le tribunal.

Le délégué du Gouvernement souligne encore divers effets négatifs que l'imputation sollicitée par la partie demanderesse aurait pour les finances communales.

Le tribunal ne saurait cependant là encore accepter une telle interprétation téléologique des dispositions litigieuses, étant donné qu'avant toute interprétation le juge est amené à appliquer les dispositions légales suivant le sens premier qu'elles revêtent, dans la mesure où elles sont claires et précises, sans que des réflexions de politique fiscale ou législative n'entrent en ligne de compte (voir en ce sens : trib. adm. 12 janvier 1999, n° 10800, Pas.adm. 2004, V° Lois et règlements, n° 45, p.490, et autres références y citées).

Par conséquent, en l'absence d'une quelconque restriction légale afférente, il échet d'admettre que l'impôt commercial communal est à prendre en compte dans le cadre de l'application de la convention en général et de son article 24 en particulier, dans le sens que le crédit d'impôt est en l'espèce à imputer tant sur l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que sur l'impôt commercial communal.

Etant donné cependant qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* » (cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)), son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (voir trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2004, V° Impôts, n° 427, p.460).

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

joint les recours introduits sous les numéros 18793 et 19298 du rôle

déclare le recours introduit sous le numéro 18793 irrecevable *omisso medio* dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, non soumis au directeur de l'administration des Contributions directes,

reçoit les recours pour le surplus en la forme,

dans cette mesure et au fond, les déclare justifiés,

partant et par réformation dit que l'impôt commercial communal est à prendre en compte dans le cadre de l'application de la convention en général et de son article 24 en particulier, dans le sens que le crédit d'impôt est en l'espèce à imputer tant sur l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que sur l'impôt commercial communal,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 juillet 2005 par :

Mme Lenert, premier juge,

Mme Thomé, juge,

M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. SCHMIT

s. LENERT